



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.721790/2015-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2003-006.842 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SOLUCOES IMOBILIARIAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CONTABILIDADE NÃO ESPELHA A REMUNERAÇÃO PAGA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Ou seja, a aferição indireta somente é aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real. Somente haverá justificativa para o arbitramento caso as irregularidades contábeis impeçam a aferição da grandeza econômica específica que é a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar. Neste sentido, para o arbitramento das contribuições previdenciárias sobre a folha, necessário apontar vícios contábeis que impossibilitam verificar o real movimento da remuneração dos segurados. É possível a aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias quando a autoridade fiscal apresenta diversas falhas e indícios que, quando analisados de forma conjunta, permitem atestar que a contabilidade da contribuinte não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

A não apresentação de documentos solicitados pela fiscalização e necessários à verificação do fato gerador enseja o lançamento arbitrado pela técnica da aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE PRESTAR À RECEITA FEDERAL AS INFORMAÇÕES CADASTRAIS, CONTÁBEIS E FINANCEIRAS DE INTERESSE DA MESMA.

A contribuinte deve atender a intimação para apresentar os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Receita Federal, ou para prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização, sob pena de multa.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar, e no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

**RELATÓRIO**

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 249/276, interposto contra decisão da DRJ em Porto Alegre/RS, de fls. 213/237, que julgou procedente o lançamento referente à contribuição patronal e dos segurados, incidentes sobre as remunerações (comissões) pagas a segurados contribuintes individuais (corretores de imóveis), bem como multa por haver deixado de prestar informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Receita Federal do Brasil - RFB, bem como esclarecimentos necessários à Fiscalização (CFL 35), conforme autos de infração DEBCAD nº 51.056.453-4 e 51.056.455-0, 51.056.456-9, de fls. 03/08, 09/14 e 15, respectivamente, lavrados em 15/06/2015, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/2011 a 12/2011, com ciência da RECORRENTE em 15/06/2015, mediante assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 419.944,66, R\$ 133.915,47 e R\$ 19.257,83, respectivamente na ordem acima descrita, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 19/28, o RECORRENTE foi notificado para apresentar documentos e prestar esclarecimentos necessários à ação, mormente quanto aos serviços prestados por segurados que exerceram atividade como corretores de imóveis autônomos (também chamados de consultores imobiliários), que receberam, no período fiscalizado, pagamento de remuneração a título de comissão de venda pelos serviços de intermediação imobiliária prestados à empresa auditada.

Dentre os documentos apresentados, a empresa apresentou a folha apenas com as remunerações dos segurados empregados e pró-labore pagos aos sócios administradores, não apresentando elementos visando elucidar os valores efetivamente pagos a título de comissões aos contribuintes individuais que prestaram serviços como corretores.

Após intimações para apresentação dos comprovantes de pagamento de comissões relativas a intermediação de vendas de imóveis, o contribuinte apresentou tão-somente Notas Fiscais de Serviço Prestados, Folhas de Pagamentos, GFIP e Guias da Previdência Social — GPS, deixando assim, de apresentar todos os demais documentos que respaldaram a contabilidade. No que concerne aos pagamentos de comissões o contribuinte apresentou uma relação de pagamentos com recibos acostados, fato que comprova que a empresa realmente efetuou pagamentos a corretores de imóveis pessoas físicas.

Ao final, a Auditoria Fiscal constatou a existência de pagamentos efetuados a contribuintes individuais pessoas físicas pelos serviços prestados a empresa no período fiscalizado. Tais segurados e seus pagamentos não foram declarados na GFIP e tampouco transitaram pela folha de pagamento. Da mesma forma, as contribuições devidas não foram recolhidas à Seguridade Social.

A autoridade fiscal pontuou o seguinte:

9. Essas pessoas físicas exerceram atividade como corretores de imóveis autônomos (também chamados de consultores imobiliários), e receberam, no período fiscalizado, pagamento de remuneração a título de comissão de vendas pelos serviços de intermediação imobiliária prestados à empresa auditada.

10. O corretor de imóveis ou consultor imobiliário pessoa física é segurado obrigatório da previdência social. No caso específico da SOLUÇÕES, os corretores que atuaram em suas negociações se enquadram na categoria de contribuinte individual, conforme artigo 12, V, g, Lei nº 8.212/1991:

(...)

11. Em virtude da remuneração percebida pelo contribuinte individual, tanto a empresa quanto o próprio segurado estão obrigados a contribuir. Importante, então, destacar qual é a contribuição da empresa e o que se entende por salário-de-contribuição (que seria a base de cálculo especificamente da contribuição do segurado):

(...)

14. Após tudo que foi exposto nos subitens anteriores, resta mais que claro que a SOLUÇÕES fez e faz uso constante de corretores imobiliários para a consecução do seu objeto social, os quais trabalham junto à imobiliária de forma contínua, remunerando-lhes através de comissões, que nada mais são do que um percentual sobre as negociações realizadas.

15. Diante da insistência do fisco em obter a relação de corretores e suas respectivas remunerações, o contribuinte apresentou uma relação de pagamentos, com respectivos recibos assinados por corretores, fato que comprova a existência desses profissionais como integrantes de equipes de vendas da própria imobiliária, sem entretanto, estar respaldada na contabilidade ou em qualquer documento que comprovasse inequivocamente a veracidade dos valores destacados nos recibos inclusive descreve neste documento como empresa contratante dos profissionais "Ventura Soluções Imobiliárias" nomenclatura esta que não condiz com a razão social do contribuinte.

16. Acresça-se ao asseverado a questão de a empresa ter apresentado apenas parte dos documentos atinentes aos lançamentos contábeis fato que caracteriza, **omissão do contribuinte mediante recusa ou sonegação de documentos, além do fato de suas declarações e esclarecimentos prestados não merecem fé, mormente a relação de pagamentos aos corretores, por não estarem respaldado na contabilidade e demais documentos da empresa. As duas situações autorizam a aplicação do disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional e no artigo 33, parágrafos 3º e 60, Lei nº 8.212/1991:**

(...)

17. Nesse agir, portanto, o Fisco vê-se obrigado a fixar o valor da base de cálculo e as contribuições decorrentes desta por meio de aferição indireta. Para tanto, foram utilizados os critérios abaixo descritos:

- O valor usado como referência para obtenção da comissão paga aos corretores de imóveis é aquele consignado nas notas fiscais apresentadas à fiscalização;
- Sobre a quantia discriminada na nota fiscal, foi considerado um percentual desta como remuneração paga aos corretores envolvidos naquela negociação;
- Como comissão pela venda considerou-se o percentual determinado pela Tabela de Honorários de Serviços Profissionais homologada pelo CRECI-SC, em sessão plenária de 29/11/2007, como segue:
  - a) Pelo agenciamento - 10% dos honorários auferidos pela empresa.
  - b) Pela corretagem - 40% dos honorários auferidos pela empresa;
- A base de cálculo da contribuição da empresa foi considerada como sendo o valor resultante do somatório desses percentuais, para cada uma das notas fiscais;
- A contribuição do segurado (a qual a empresa não pode se eximir por força do artigo 33, §5º, Lei no 8.212/1991) foi calculada sem se especificar para qual corretor este ou aquele valor foi pago, já que essa informação foi buscada junto a empresa de diversas formas, inexitosamente. Para sua obtenção, portanto, foram considerados os valores de 40% (quarenta por cento) da nota fiscal e de 10% (dez por cento) desta, separadamente, como sendo pagos a corretores distintos. Obtidos esses valores, foi observado o limite máximo do salário-de-contribuição vigente em cada competência. Caso um ou os dois valores obtidos ultrapassassem individualmente esse limite, o salário-de-contribuição foi considerado como sendo o limite máximo; não o ultrapassando, os valores originalmente calculados foram considerados salários-de-contribuição.
- A competência da remuneração foi considerada como sendo o mês da emissão da nota fiscal;

18. Utilizando-se o que foi exposto, elaborou-se a planilha anexa, denominada "Cálculo das Contribuições da Empresa e do Segurado" [fls. 29/35]. Lá estão consignados, para cada uma das notas, os valores de contribuição devida (da empresa, do segurado pela venda e do segurado pelo agenciamento), bem como o somatório por competência.

## Impugnação

A RECORRENTE autuada apresentou sua Impugnação de fls. 120/149, em 15/07/2015. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Porto Alegre/RS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Após breve relato dos fatos, descreve, inicialmente, como ocorreram os trabalhos de fiscalização junto à empresa, a fim de demonstrar a absoluta inépcia dos atos fiscais ora impugnados, haja vista a subjetividade e inexistência de justificação em elementos probatórios por parte da autoridade fiscal.

Afirma que, segundo se extrai do processo administrativo, a impugnante foi intimada por cinco vezes durante a fiscalização: a primeira, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, para solicitar documentos, em sua maioria, contábeis; as demais, através de Termos de Intimação Fiscal - TIFs, basicamente para solicitar documentos – “sempre os mesmos” – comprobatórios de pagamentos efetuados a corretores.

Na primeira das intimações, a empresa disponibilizou ao fisco seus atos constitutivos e informações cadastrais e contábeis – livros Diário e Razão, notas fiscais, folhas de pagamento, GFIPs e DIMOBs – referentes ao período fiscalizado.

A autoridade fiscal, contudo, conforme item 7 e subitem 7.2 do Relatório Fiscal, entendeu que tais documentos não serviam “para a formação de juízo de valores no que tange aos pagamentos efetuados às pessoas físicas que exerceram atividade como corretores de imóveis autônomos (também chamados de consultores imobiliários), e receberam, no período fiscalizado, pagamento de remuneração a título de comissão de venda pelos serviços de intermediação imobiliária prestados”.

Na segunda e terceira intimações (TIFs n.º 001 e 002), a impugnante, embora entendendo que já havia apresentado tudo de que dispunha, colocou-se ainda à disposição da autoridade fiscal para buscar/encontrar documentos novos, solicitando, inclusive, novo prazo relativamente à terceira intimação.

Na quarta intimação (TIF n.º 003), a impugnante disponibilizou ao fisco relatório de pagamentos feitos a corretores, acompanhado de recibos. “Tal documento foi o suficiente (e o único que serviu) para o fiscal constatar e presumir que a empresa efetuou pagamentos a corretores de imóveis pessoas físicas. Por outro lado, inesperadamente, esse mesmo relatório de pagamentos foi descartado pela autoridade fiscal quando da realização do arbitramento/aferição indireta da base de cálculo dos tributos exigidos perante a impugnante. Ou seja, o mesmo documento que serviu para convencer a autoridade fiscal da existência de fato gerador, estranhamente foi descartado quando da aferição indireta da base de cálculo.” (Grifado no original.)

Na última intimação antes do encerramento da fiscalização (TIF n.º 004), “onde a autoridade fiscal já não mais inovava suas solicitações, novamente, a impugnante entendeu que já havia apresentado tudo que tinha, sendo que não poderia produzir provas inexistentes.” (Grifado no original.)

Aduz que, afora as intimações supracitadas, a única diligência que a autoridade fiscal promoveu foi a de solicitar informações ao CRECI/SC, acerca de eventuais fiscalizações junto à impugnante – o que resultou na apresentação de um auto de infração exarado com base na facilitação do exercício da profissão ao não inscrito Thomas Carvalho de Matos Fernandes (corretor, indicado no relatório de pagamentos disponibilizado pela impugnante).

Desta maneira, a autoridade fiscal presumiu a existência de remuneração a título de comissão a contribuintes individuais por serviços prestados à impugnante em 2011, sem o devido recolhimento de contribuições devidas à Seguridade Social. E presumiu, também, que todas as operações de venda imobiliária da impugnante, no ano de 2011, foram realizadas com a presença de corretor externo, e sempre com o pagamento, além da corretagem, de agenciamento, “de modo que realizou o arbitramento da base de cálculo para a constituição dos créditos tributários de contribuição considerando todos os valores de todas as notas fiscais emitidas pela empresa naquele período (como se toda a venda feita por corretora exija a presença de um corretor que não componha o seu quadro societário ou de funcionários).” (Grifado no original.)

Conclui que a fiscalização não demonstrou, nem buscou ter elementos de prova suficientes para justificar a autuação na forma como foi feita, i.e., com base em presunções generalizadas, “as quais incrivelmente serviram para toda e qualquer situação que envolvesse venda realizada pela impugnante em 2011” – o que resultou em um lançamento desviado da fundamentação apresentada, tendo como base de cálculo valores absurdos, sem qualquer justificativa plausível.

Em seqüência, analisa o uso das presunções na constituição do crédito tributário, que classifica como presunções legais e presunções “hominis”.

As presunções legais caracterizam-se pelo fato presumido ser previsto materialmente pela lei, e são as únicas permitidas no âmbito do sistema tributário brasileiro, exatamente porque expressamente autorizadas por lei, não podendo a autoridade fiscal criá-las e aplicá-las com base na sua própria experiência.

As presunções “hominis”, que se originam no raciocínio do aplicador da norma, têm pequena possibilidade de aplicação, haja vista que juízos presuntivos raramente vão ao encontro das regras da legalidade, tipicidade e verdade real, sempre que se pretende aplicar tributo a fato meramente provável e não comprovável. Essas presunções, portanto, não servem como meio ou motivo de prova, consistindo atividade arbitrária da autoridade fiscal. São assunções para além dos dados da prova, realizadas no contato com fatos pelo fisco. É a experiência do auditor; não os próprios motivos de prova.

Para a comprovação do fato presuntivo, exige-se do fisco a demonstração da ocorrência da situação que conduz ao fato presumido, de modo a permitir uma construção de nexos causal entre aquela situação e esse fato, com grau máximo de probabilidade ou certeza.

Devem ser afastadas, portanto, as exigências fictas ou presumidas sem respaldo material, não se podendo desqualificar documentos apresentados pelo contribuinte, sem prova de que estão dotados de vício de idoneidade ou inconsistência. Caso contrário, restarão vulnerados os princípios da legalidade, da tipicidade cerrada, da capacidade contributiva e do dever de motivação dos atos administrativos.

No caso específico, a empresa afirma que a conclusão posta no lançamento impugnado partiu de um juízo individual da autoridade fiscal, configurando presunção “hominis” – “no sentido de apontar a existência de pagamentos realizados pela impugnante à contadores [sic] externos a título de comissão em todas as vendas que realizou em 2011 – de forma a incidir o fato gerador das contribuições previdenciárias.” Afirma, ainda, que a autoridade fiscal tirou suas conclusões sem possuir indícios do que pretendia, havendo se mostrado bastante vaga no Relatório Fiscal. “Em outras palavras, ainda que fosse admitida a presunção perpetrada pela autoridade fiscal, caberia ao agente fiscal a prova do fato indiciário, o que não ocorreu.”

Assim, por exemplo, na constituição do crédito tributário, a autoridade fiscal não menciona qualquer informação sobre as supostas pessoas físicas que acredita exercerem atividade como corretores de imóveis autônomos, recebendo remuneração a título de comissão por serviços de intermediação prestados à impugnante. Afirma, contudo, no item 14 do Relatório Fiscal, que “resta mais que claro que a SOLUÇÕES fez e faz uso constante de corretores imobiliários para a consecução do seu objeto social, os quais trabalham junto à imobiliária de forma contínua, remunerando-lhes através de comissões, que nada mais são do que um percentual sobre as negociações realizadas”. (Grifos no original.)

Conclui que o lançamento carece de embasamento, visto que a autoridade fiscal utilizou presunções “hominis”, sem base em subsídio probatório ou fato indiciário e sem analisar minimamente outras perspectivas da impugnante e dos negócios que realiza.

A impugnante trata, a seguir, da conduta esperada da autoridade fiscal e das ilegalidades constatadas no caso concreto quando do uso da presunção. Busca evidenciar as falhas ocorridas na fiscalização – relativas às presunções e constatações do auditor –, as quais resultaram na ilegalidade do lançamento, mas que poderiam ter sido evitadas caso o fisco tivesse buscado indícios e provas para suas constatações.

Afirma que, da leitura do processo administrativo, principalmente do Relatório Fiscal, verifica-se que “a autoridade fiscal realizou todo o procedimento de fiscalização de forma subjetiva e sem fazer a mínima questão de obter elementos probatórios para formalizar sua conclusão.” Afirma, ainda, que apresentou todos os elementos e documentos que possuía para atender as intimações da referida autoridade, restando impossibilitada “de disponibilizar aqueles documentos que não existem.”

Assim, a autoridade fiscal presumiu o fato gerador com base somente em um relatório informal produzido pela empresa, e arbitrou a base de cálculo dos tributos da forma mais prejudicial a esta, “considerando o cenário mais oneroso para fins de contribuições previdenciárias, o qual, contraditoriamente não leva em conta o mesmo relatório informal produzido pela impugnante utilizado para a formalização do fato gerador.” E o fez sem certificar-se do cenário fático que envolve as operações da impugnante, quando, dentro de suas atribuições, deveria ter buscado maiores informações para o seu convencimento.

Em síntese: a investigação deveria ter se aprofundado – como isso não ocorreu, tal fato resultou “na presunção de um cenário imaginário sobre as operações da impugnante em 2011, o qual não é nada condizente com sua realidade.”

Questiona como pôde o fisco, sem base em elementos probatórios ou fatos indiciários, presumir que em todas as vendas realizadas pela impugnante em 2011, a um, houve a participação de um corretor externo – quando a própria empresa possui corretores de imóveis, inclusive em seu quadro societário; a dois, os imóveis não estavam na carteira da empresa, de modo a haver, além da corretagem, o pagamento de agenciamento (captação) para terceiro – mesmo nas vendas em que o proprietário do imóvel foi a própria construtora/incorporadora, sendo o bem fruto de contrato ou acordo comercial prévio com a impugnante; a três, a corretagem e o agenciamento eram realizados por pessoas distintas, a ponto de calcular a contribuição previdenciária do segurado separadamente para uma e para outra, aumentando a base de cálculo em R\$ 179.966,44; e, a quatro, os pagamentos da corretagem e do agenciamento (fato gerador dos tributos) eram feitos pela impugnante.

Nessa situação, caberia ao fisco produzir prova da efetiva ocorrência do fato indiciário (antecedente), que, por sua vez, autorizaria confirmar a consumação do fato indiciado, caso que se amolda com a hipótese de incidência da infração tributária em questão. Ou seja, no caso, tomando como base a tipificação da autoridade fiscal, o fato antecedente deveria dizer respeito ao pagamento de comissão a corretores externos, pela impugnante, e denotar que esses pagamentos ocorreram em todas as operações de venda imobiliária de 2011.

A autoridade fiscal, no entanto, valeu-se de presunção “hominis”, para inferir que, diante do não atendimento à intimação, todas as vendas efetuadas pela impugnante utilizaram corretores externos, os quais receberam sempre corretagem e agenciamento.

Nesse contexto, “considerando que o ato administrativo de lançamento é vinculado e obrigatório, não sendo autorizado ao agente fiscal uma atuação de forma subjetiva”, conclui pela nulidade da exigência impugnada.

Em continuidade, a impugnante aborda a inexistência de termo de arbitramento ou aferição indireta e a conseqüente nulidade do lançamento.

Aduz que, embora se reconheça que a adoção da aferição indireta seja essencial para muitos atos de fiscalização, trata-se, sem dúvida, de medida excepcional, “que visa à demonstração daquilo que não se conseguiu apurar de forma normal, presumindo realidade diversa da formalmente encontrada.” No caso, todavia, o arbitramento realizado pela autoridade fiscal apresenta uma série de vícios, que violam requisitos formais e materiais elementares do ato de realização da aferição indireta.

Destaca, no caso, (1) a ausência de processo regular; (2) a ausência de motivação; (3) a ausência de proporcionalidade e razoabilidade no arbitramento; e (4) a ausência de individualização das contribuições previdenciárias por corretor considerado no lançamento.

Em relação à ausência de processo regular, entende que, de acordo com o artigo 148 do CTN, indicado pela autoridade fiscal como fundamento da autuação, quando o cálculo do tributo tiver pertinência com o valor ou o preço de bens, direitos, serviço ou atos jurídicos, a autoridade fiscal pode realizar o arbitramento, mediante processo regular. Em outras palavras, a Fazenda Pública poderá proceder, em situações específicas, o arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurando o contraditório e a ampla defesa.

Assim, a autoridade fiscal que efetuar o arbitramento da base de cálculo deve, antes da lavratura do auto de infração, intimar o contribuinte acerca desse arbitramento, para dar margem a uma discussão preliminar.

No caso, contudo, a autoridade lançadora, ao calcular o valor do tributo, arbitrou a respectiva base de cálculo sem fazer uso de processo regular, vulnerando os princípios da legalidade, do devido processo legal, contraditório e da ampla defesa (artigo 5.º, incisos II, LV e LIV, da Constituição Federal), além do disposto no artigo 148 do CTN.

Assim sendo, o lançamento ora atacado mostra-se viciado, pois originado de cálculo equivocado, realizado de forma arbitrária pela autoridade fiscal, sem observação de processo regular para fins de arbitramento do tributo.

Quanto à ausência de motivação, afirma que cabe à autoridade lançadora demonstrar expressamente os motivos que ensejaram a utilização do arbitramento, “de modo a apresentar elementos inquestionáveis de convicção e possibilitar a ampla defesa do contribuinte e o controle de legalidade pelo julgador administrativo.”

Destaca que, no caso, por se tratar de tributo previdenciário, a regra para a realização da aferição está contida na Lei n.º 8.212/91, artigo 33, parágrafos 3.º e 6.º [...], de onde se infere que são duas as hipóteses autorizadas da aferição indireta, quais sejam: a primeira, estampada no parágrafo 3.º do referido artigo 33, que “ocorre quando o contribuinte fiscalizado não apresenta documentação ou informação de qualquer documento ou informação (recusa ou sonegação) ou apresenta, de forma deficiente, qualquer documento ou informação solicitada”; a

segunda, inserida no parágrafo 6.º do mesmo dispositivo legal, que “ocorre quando, do exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento ofertado pela empresa fiscalizada, a fiscalização constata que a contabilidade não registra o movimento real, i) de remuneração dos segurados a seu serviço; ii) do faturamento; e iii) do lucro.”

Observa que, da análise do Relatório Fiscal, “não há como concluir que a Autoridade Fiscal demonstrou da forma necessária as razões que a levaram a adotar o procedimento da aferição indireta para o cálculo do tributo devido, de modo que não poderia ter lavrado auto de infração unicamente com base na aferição indireta.”

Destaca, quanto a este aspecto, o contido no item 16 do Relatório Fiscal, que, segundo entende, remete à premissa, não comprovada, de que a impugnante não apresentou os documentos relativos aos pagamentos realizados a corretores.

Aduz que tal premissa carece de motivação, “na medida em que não há qualquer elemento de prova de que a impugnante tenha realizado pagamento de comissões a corretores.” Não houve a indicação de quem seriam esses corretores, de que operações teriam participado, quanto teriam recebido. Também não foram obtidos documentos que levassem a crer que houve a participação de corretores, nem declarações de clientes, informando a intermediação de corretores imobiliários estranhos ao quadro societário da impugnante.

Em síntese, não há qualquer elemento que conduza ao convencimento de que tenha ocorrido a premissa apontada pela autoridade fiscal. “Nesse contexto, não há como simplesmente presumir-se a existência de corretores parceiros sendo remunerados pela imobiliária e por conseguinte que a impugnante deixou de apresentar documentos e informações relativos aos pagamentos realizados a esses corretores.”

Destaca, finalmente, o disposto no artigo 50 da Lei n.º 9.784/99, segundo o qual os atos administrativos devem ser motivados, sob pena de nulidade.

Conclui que o arbitramento realizado apresenta vício de motivação, devendo ser cancelado.

No tocante à ausência de proporcionalidade e razoabilidade no arbitramento, a impugnante afirma que esse procedimento não corresponde à concessão de “carta branca” para que o agente fiscal conclua pela existência de débitos tributários destoantes da realidade, escorados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame de provas.

Aduz que, pelo que se observa nos autos, “mesmo tendo a autoridade tributária à sua disposição todos os recursos e poderes para fiscalização, preferiu adotar a presunção, ao invés de diligenciar no sentido de identificar os supostos corretores e suas remunerações.” Optou por seguir o caminho menos penoso e curto, presumindo que todas as intermediações realizadas pela impugnante ocorreram com a participação de corretores de imóveis parceiros e que estes foram

remunerados sempre com agenciamento (10%) e corretagem (40%). Descartou, ainda, a existência de intermediações de imóveis realizadas pelos sócios da impugnante, Clévis Adriano Koakosk, CRECI/SC 12466, e Alexandre Chede, CRECI/SC 13522.

Além disso, em que pese as DIMOBs da impugnante demonstrarem a intermediação de imóveis de diversas construtoras clientes da imobiliária, a base de cálculo indicada pelo agente fiscal considerou que houve agenciamento em 100% das operações. Aliás, pela análise das DIMOBs é possível perceber a desproporcionalidade e irrazoabilidade da presunção, na medida em que cerca de 95% das operações realizadas pela impugnante referem-se a imóveis de construtoras que faziam parte da sua carteira. O agente fiscal, portanto, desconsiderou totalmente a carteira de construtoras que trabalham com a impugnante.

Ou seja, além de presumir a participação de corretores imobiliários estranhos ao quadro societário da empresa, a autoridade fiscal presumiu também que, em todas as intermediações realizadas, os imóveis foram incluídos na carteira da imobiliária por estes supostos corretores.

Destaca que não há qualquer indício da existência de agenciamento nas operações realizadas pela imobiliária, inclusive naquelas em que o vendedor é pessoa física. Contudo, a autoridade fiscal presumiu a ocorrência de agenciamento, inclusive, nas operações em que os vendedores são construtoras. E presumiu também que, em cada operação realizada em 2011, algum corretor teria incluído a unidade imobiliária na carteira de imóveis da impugnante e outro corretor teria intermediado a venda.

Aduz que essas presunções ocasionaram a majoração da contribuição devida pelos segurados contribuintes individuais, na medida em que o limite máximo do salário-de-contribuição, vigente em cada competência, foi aplicado por operação de corretagem e agenciamento, sem qualquer relação com o contribuinte individual que supostamente teria recebido os rendimentos.

Conclui pela evidente violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Por último, quanto à ausência de individualização das contribuições previdenciárias por corretor considerado no lançamento, afirma que tal procedimento implica prejuízo não apenas à impugnante, mas também aos supostos contribuintes individuais, uma vez que, ao deixar de identificá-los, “o valor da contribuição previdenciária não será computado para o tempo de contribuição de cada um.”

Além disso, há a possibilidade de as bases de cálculo terem deixado de respeitar o limite correto do salário-de-contribuição, estabelecido pelo artigo 28, parágrafos 3.º e 5.º, da Lei n.º 8.212/91, “pois foi considerado somente o limite máximo.”

No caso, a autoridade fiscal não demonstrou a existência de pagamento de remuneração a corretores de imóveis, nem individualizou esses corretores e os montantes por eles percebidos, mostrando-se ilegais os lançamentos realizados – o que torna insubsistentes os autos de infração impugnados.

Aponta, por fim, a insubsistência da multa prevista no artigo 283, II, “b” do Regulamento da Previdência Social, objeto do AI n.º DEBCAD 51.056.456-9.

Segundo o Relatório Fiscal, a impugnante teria deixado de “apresentar todos os lastros documentais pertinentes aos lançamentos contábeis constantes do Livro Diário n.º 6”, deixando de cumprir obrigação imposta pelo artigo 32, III, e parágrafo 11, da Lei n.º 8.212/91.

Entende, contudo, que, analisado o dispositivo legal que a autoridade utilizou para tipificar a multa, percebe-se que a norma jurídica não ampara a pretensão fiscal.

São duas as condutas descritas no artigo 283, II, “b”, do Regulamento da Previdência Social: uma, de deixar de apresentar ao INSS ou à RFB os documentos que contenham informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse destes, na forma por eles estabelecida; outra, de deixar de prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Afirma que a primeira conduta é configurada quando o contribuinte deixa de apresentar, aos órgãos competentes para fiscalização tributária e previdenciária, “os documentos que contenham informações que sejam de interesse do Fisco, assim entendidos como aqueles que guardem nexo de causalidade com o objeto de sua atuação.” Ainda, essas informações deverão ser apresentadas “na forma por eles estabelecida”.

A partir dessa locução, entende necessária a interpretação sistemática do ordenamento, a fim de que se delimite o alcance dessa disposição. Nessa linha, infere que o CTN é suficiente para delimitar a vontade dos órgãos de fiscalização, conforme artigo 113, parágrafo 2.º, que dispõe que a obrigação acessória decorre da legislação tributária.

Essa referência à legislação tributária, a seu turno, remete o aplicador da norma à definição constante do artigo 96 do mesmo diploma legal, que abrange os decretos e normas complementares, tais como as instruções normativas e portarias.

Assim, conclui que a expressão “na forma por eles estabelecida” aponta a necessidade de um veículo normativo compreendido no conceito de legislação tributária, “para que possa surtir os efeitos vinculativos ao contribuinte para a atividade de fiscalização, ensejadora de descumprimento de obrigação acessória.”

“A exigência de documentos alheios à legislação tributária obsta a caracterização de descumprimento de obrigação acessória apta a desencadear a incidência da sanção pecuniária, como ocorreu no caso concreto.”

Já a segunda conduta descrita no artigo 283, II, “b”, do Regulamento da Previdência Social, resta configurada quando o contribuinte deixa de prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização. “Contudo, no caso, os esclarecimentos supostamente omitidos, consistem em informação inexistente.”

Observa que “o artigo 32, III, e § 11, da Lei n.º 8.212/91 não permite que a autoridade fiscal exija que o contribuinte elabore informações inexistentes ou outros documentos não estejam previamente descritos na legislação tributária.”

Afirma a impugnante que não deixou de apresentar qualquer documento ou informação solicitada pela autoridade fiscal. No caso, contudo, não satisfeita com os documentos e informações apresentadas, “com intuito de subsidiar suas presunções”, a autoridade fiscal passou a exigir informações inexistentes.

Destaca que a autoridade fiscal em momento algum apresentou indícios da existência de pagamentos a contribuintes individuais não registrados na folha de pagamento da impugnante, a título de comissão. “Se não há elementos que demonstrem a existência de informações não prestadas, como pode a impugnante ser compelida a apresentar essas informações?”

Aduz que, como informado pela autoridade fiscal, a impugnante apresentou os documentos exigidos pela legislação tributária, “tais como Livro Diário, Livro Razão, Notas fiscais, Relatório da Folha de Pagamento e GFIPs”, não havendo que se falar em descumprimento do artigo 32, III, e parágrafo 11, da Lei n.º 8.212/91.

Conclui que o AI n.º DEBCAD 51.056.456-9 mostra-se insubsistente, devendo ser cancelado.

Ao final, a impugnante requer seja conhecida e provida a presente impugnação, cancelando-se “os atos fiscais indicados”.

A impugnação vem instruída pelos documentos de fls. 150/196, concernentes à representação da empresa no presente feito, além de cópias das Declarações de Informações sobre Atividades Imobiliárias - DIMOBs do exercício de 2011 e de comprovantes de inscrição, no CRECI/SC, de sócios da impugnante.

Em 29 de março do ano em curso, foi protocolizada a petição de fl. 206, em que a impugnante postula a juntada de declarações de vendedores (fls. 207/210), “a fim de comprovar que ocorreram intermediações de imóveis realizadas pelos sócios da impugnante”.).

### Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Porto Alegre/RS julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 213/237):

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

**ÔNUS DA PROVA.**

O impugnante tem o ônus da prova acerca daquilo que alega, especialmente quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO.**

O contencioso administrativo é instaurado a partir da impugnação tempestiva do contribuinte, não havendo, antes da autuação, que se falar em violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

**NOVOS DOCUMENTOS. JUNTADA.**

Na petição em que postulada a juntada extemporânea de novos documentos, deve ser demonstrada, com fundamentos, a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; ou que tais documentos referem-se a fato ou a direito superveniente; ou, ainda, que os documentos apresentados destinam-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA.**

A não apresentação dos documentos solicitados pela Fiscalização, ou sua apresentação deficiente, justifica a aferição indireta dos salários-de-contribuição, para fins de apuração das contribuições devidas pela empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 02/05/2016, conforme AR de fls. 241, apresentou recurso voluntário de fls. 249/276, em 01/06/2016.

Em seu recurso, preliminarmente, alega que as notas fiscais utilizadas como base do lançamento não encontram no processo. Informa que, ao se compulsar os autos, encontram-se – apenas – Notas Fiscais emitidas pela recorrente, a título de comissão pela intermediação de compra e venda de apartamentos, às fls. 85/104. São as notas de n. 17, 18, 19, 56, 57, 58, 86, 87, 89, 90, fazendo referência, portanto, a 10 operações de prestação de serviço pela recorrente. Em termos monetários, se o valor total das comissões alegadamente recebidas pela recorrente, de acordo a planilha, é de R\$ 1.985.252,03, por outro lado, as 10 Notas acostadas aos autos apenas comprovam o recebimento de R\$ 190.069,25.

Alega que juntou declarações de sócios diretores de construtoras envolvidas em operações referidas nas notas fiscais 027, 055, 073, 069, 081, 107, 108, 119, (fls. 207/210) que confirmam que nas referidas operações, o agente corretor foi o próprio sócio da recorrente, Sr. Alexandre Chede. Com isso, invalidou o critério do Relatório Fiscal de que todas as operações imobiliárias foram intermediadas por corretores externos, premissa esta que representou significativa e indevida majoração dos créditos apurados no lançamento arbitral.

Porém, a decisão recorrida considerou tais declarações prejudicadas, ao argumento de que: primeiro, a recorrente não teria cumprido o ônus de comprovar a ocorrência de uma das hipóteses elencadas no parágrafo 4o do artigo 16 do Decreto 70.235/7; e segundo, de que as comissões aos corretores correspondentes às operações registradas nas declarações não seriam compatíveis com o pró-labore dos sócios, e que tais comissões deveriam constar na GFIP da empresa, no correspondente período.

Destarte, exige a aplicação da garantia à ampla defesa e demais princípios administrativos.

Discorre, ainda, que, da constatação de que o pro labore não é obrigatório, resulta a constatação de que ele pode ser praticado para remunerar parcialmente as atividades dos sócios, de administração da empresa, como ocorre no caso da recorrente.

Por oportuno, frisa-se as deliberações do Estatuto Social que autorizam a distribuição antecipada de lucros (Cláusula X, fls. 115) e que determinam que, em relação às atividades relacionadas à intermediação, a responsabilidade é atribuída aos sócios Alexandre Cheves e Clevis Adriano Kaoski (Cláusula VI, fls. 114), devendo-se frisar, por outro lado, a inexistência de cláusula que direta ou indiretamente determine o pagamento de valores fixos por serviços pessoais de corretagem.

A conjugação dessas disposições admite concluir, portanto, à luz das considerações quanto à desnecessidade legal de pagamento de pró-labore, que a remuneração pelos serviços pessoais mediante distribuição de lucros era questão autorizada contratualmente no âmbito societário da recorrente, não gerando irregularidade fiscal nenhuma.

Expostas tais razões, uma vez vislumbrada a possibilidade de juntada de documentos após a impugnação, bem assim a possibilidade dos sócios optarem por não receberem pró-labore, mostram-se insubsistentes os motivos elencados pela autoridade fiscal para desconsideração das declarações juntadas pela recorrente, que comprovam a prestação de serviços de corretagem pelos próprios sócios.

Em suas razões, vai de encontro a aferição indireta aplicada ao lançamento, alegando que os critérios aplicados no Relatório fiscal não encontram indícios mínimos para se sustentarem enquanto hipóteses minimamente plausíveis.

Reforça tal argumenta relatando que falta de alguns documentos exigidos no curso da fiscalização não autorizou a adoção dos critérios encampados no Relatório Fiscal, na medida

revelam-se os critérios mais gravosos para a recorrente, sem que, contudo, se tenha esgotado as diligências necessárias e usuais para a verificação dos fatos geradores.

Destarte, é inadmissível a validade de atos administrativos pautados em presunções que culminam em juízos e implicações destituídos da demonstração de como realmente – ou muito provavelmente – se constituiu o fato jurídico.

Reitera ser inequívoco que os fatos presumidos poderiam ter a sua existência efetivamente comprovada, caso houvesse a fiscalização aprofundado as diligências, para intimar as outras partes envolvidas nos negócios imobiliários, como é conduta de praxis da administração tributária.

Explana o problema da presunção de que todas as operações imobiliárias intermediadas pela recorrente, no período fiscalizado, teriam sido realizadas com a presença de corretores externos. Com base nesta ilação, a autoridade fiscal fez incidir a hipótese de incidência da contribuição devida à Seguridade Social sobre 50% (40% por corretagem + 10% por agenciamento) de todos os valores de todas as notas fiscais emitidas pela empresa naquele período. A decisão recorrida ainda ignorou solenemente as declarações apresentadas pela recorrente, em que diretores das construtoras envolvidas nas operações referidas nas notas fiscais 027, 055, 073, 069, 081, 107, 108, 119, confirmam que o corretor que intermediou o negócio foi o sócio da recorrente, Sr. Alexandre Chede.

Explica que o serviço de agenciamento não é elemento obrigatório na operação de intermediação de compra e venda de imóveis, uma vez que, especialmente em virtude de parcerias de longa data entre vendedor, não necessariamente em todas as operações há o ingresso do imóvel na carteira da imobiliária através de um corretor. A decisão desconsiderou que a recorrente trabalha majoritariamente com imóveis novos, que já constavam em sua carteira da imobiliária, em decorrência de parceria realizada diretamente com construtoras/incorporadoras.

Outro equívoco cometido pela autoridade fiscal – puramente decorrente dos atalhos adotados pela autoridade fiscal e abuso do uso da figura presuntiva – foi o fato de não se ter identificado os supostos segurados individuais para fins de cálculo da contribuição previdenciária, consoante determina a legislação.

Reitera a falta de diligência realizada pela fiscalização.

Por fim, no que concerne ao descumprimento da obrigação acessória, alega ter apresentado à fiscalização as notas fiscais que embasaram os ingressos computados em sua escrituração fiscal, assim como as folhas de pagamento, GFIPs e comprovantes de pagamento, que denotam os valores pagos aos segurados. Contudo, o que pretendia a fiscalização era que a recorrente tivesse apresentado planilha com os valores supostamente pagos a contribuintes individuais não registrados na folha de pagamento da recorrente, a título de comissão.

Ocorre que tal documento não existe e não há obrigação em manter contrato escrito de cada intermediação de imóveis com corretores parceiros, ou mesmo controle financeiro

escrito dos repasses realizados a eles, uma vez que os valores constantes dos documentos de fls. 46/58 não foram contabilizados como saídas pela recorrente e conseqüentemente não há o que se apresentar nesse sentido para justificar a escrita contábil fora o que já apresentado em momento oportuno.

Discorre, ainda, que a referência constante a “na forma por ele estabelecida” constante do artigo 283, II, “b” do Regulamento da Previdência Social necessitaria de um veículo normativo compreendido no conceito de legislação tributária para que possa surtir os efeitos vinculativos ao contribuinte para a atividade de fiscalização, ensejadora de descumprimento de obrigação acessória, o que não houve no presente caso.

Por fim, alega que a exigência de documentos alheios à legislação tributária, portanto, obsta caracterização de descumprimento de obrigação acessória apta a desencadear a incidência da sanção pecuniária, como ocorreu no caso concreto.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

## PRELIMINAR

### Das nulidades

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira )

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

O RECORRENTE alega que as notas fiscais utilizadas como base do lançamento não encontram no processo. Informa que, ao se compulsar os autos, encontram-se – apenas – Notas Fiscais emitidas pela recorrente, a título de comissão pela intermediação de compra e venda de apartamentos, às fls. 85/104. São as notas de n. 17, 18, 19, 56, 57, 58, 86, 87, 89, 90, fazendo referência, portanto, a 10 operações de prestação de serviço pela recorrente. Em termos monetários, se o valor total das comissões alegadamente recebidas pela recorrente, de acordo a planilha, é de R\$ 1.985.252,03, por outro lado, as 10 Notas acostadas aos autos apenas comprovam o recebimento de R\$ 190.069,25.

Alega que juntou declarações de sócios diretores de construtoras envolvidas em operações referidas nas notas fiscais 027, 055, 073, 069, 081, 107, 108, 119, (fls. 207/210) que confirmam que nas referidas operações, o agente corretor foi o próprio sócio da recorrente, Sr. Alexandre Chede. Com isso, invalidou o critério do Relatório Fiscal de que todas as operações imobiliárias foram intermediadas por corretores externos, premissa esta que representou significativa e indevida majoração dos créditos apurados no lançamento arbitral.

Verifica-se que a autoridade fiscalizadora apresentou a fundamentação legal do débito, bem como indicou que o fundamento adotado para o lançamento no relatório fiscal, apresentando de forma circunstanciada todo o enquadramento legal e fático.

Da mesma forma, constata-se que o contribuinte foi reiteradamente intimado para apresentação documental, restando elucidado de forma clara no subitem 7.4 do relatório fiscal que o RECORRENTE que, dos documentos solicitados, o contribuinte apresentou tão-somente as notas fiscais canceladas (no que concerne às notas fiscais).

Constata-se, por fim, que a fiscalização elencou todos os documentos analisados, realizando a perfeita indicação do embasamento adotado, circunstância que permitiu ao contribuinte exercer seu direito de defesa.

Uma vez delineada as razões que levaram a autoridade fiscalizadora a proceder com o lançamento, cabia ao contribuinte impugná-las.

Ante o exposto, afasto as preliminares de nulidade.

## MÉRITO

A RECORRENTE reitera a argumentação acerca da falta de diligência realizada pela fiscalização. Expõe sua aflição pela conduta esperada da autoridade fiscal e as ilegalidades constatadas no caso concreto quanto ao uso da presunção, referente à subjetividade e à inexistência de justificação em elementos probatórios por parte da autoridade fiscal.

Quanto ao procedimento adotado pela fiscalização, utilizo a síntese fática elaborada pela DRJ de Origem, acerca de todo o procedimento não contencioso do presente lançamento:

“O procedimento de auditoria fiscal foi instaurado a partir do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF (fls. 36/37), ao qual seguiram-se os Termos de Intimação Fiscal - TIFs n.º 001 a 004 (fls. 38/41). Em relação a esses termos, colhem-se as seguintes informações nos itens 4 a 9 do Relatório Fiscal:

a) em atendimento ao TIPF, o contribuinte apresentou informações cadastrais, informações contábeis (Livros Diário e Razão), notas fiscais relativas a comissões por intermediação de vendas, folhas de pagamento e GFIPs, estas últimas apenas com as remunerações dos segurados empregados e pró-labore dos sócios administradores, sem relacionar quaisquer valores pagos a segurados a título de comissões – embora no referido termo houvesse sido solicitada a apresentação das folhas de pagamento de todos os segurados, “aí incluídos os contribuintes individuais”;

b) em consequência do atendimento parcial do TIPF, foi emitido o TIF n.º 001, em que solicitada especificamente a apresentação de (1) contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros, (2) recibos de pagamentos de comissões relativas à intermediação de vendas de imóveis, e (3) folhas de pagamento de

todos os segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos).

Em resposta, a empresa informou (fl. 43) que “todos os documentos disponíveis já foram apresentados, por ocasião do atendimento do TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL, em 04.12.2014.”

Não foram apresentados, portanto, “novos elementos visando elucidar os valores efetivamente pagos a título de comissões aos contribuintes individuais que prestaram serviços como corretores” (subitem 7.1 do Relatório Fiscal);

c) diante da negativa da apresentação dos documentos relativos aos pagamentos efetuados aos corretores, a autoridade lançadora, por meio do TIF n.º 002, reiterou o pedido de apresentação dos comprovantes de pagamentos de comissões relativas à intermediação de vendas de imóveis; solicitou, ainda, a apresentação dos lastros documentais relativos aos lançamentos contábeis e das notas fiscais, faturas de serviços prestados.

Em resposta, o contribuinte desta vez informou (fl. 44) que estava disponibilizando documentos fiscais relativos aos lançamentos contábeis; esclareceu, todavia, que, devido a mudança havida na empresa, não estavam sendo encontrados os demais documentos que lastrearam os lançamentos contábeis – em consequência do que solicitou “mais um prazo para que possamos atender à intimação na íntegra, ou darmos uma informação final”;

d) através do TIF n.º 003, foi solicitada a apresentação dos comprovantes de pagamentos de comissões relativas à intermediação de vendas de imóveis; folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos); GFIPs, GRFPs e GRFCs, com os respectivos comprovantes de entrega e eventuais retificações; e lastros documentais relativos aos lançamentos contábeis.

A empresa informou (fl. 45) que, como não estavam sendo encontrados os documentos solicitados, providenciaria “um relatório dos pagamentos feitos a corretores.” Para tanto, solicitou a concessão de um prazo adicional de dez dias.

A autoridade lançadora, no subitem 7.3 do Relatório Fiscal, esclareceu que, quanto aos documentos contábeis, o contribuinte apresentou tão-somente notas fiscais de serviço prestados, folhas de pagamentos, GFIPs e Guias da Previdência Social - GPS, “deixando assim, de apresentar todos os demais documentos que respaldaram a contabilidade.

No que concerne aos pagamentos de comissões o contribuinte apresentou uma relação de pagamentos com recibos acostados, fato que comprova que a empresa realmente efetuou pagamentos a corretores de imóveis pessoas físicas.” Veja-se, nesse sentido, a relação de pagamentos de fl. 46 e os recibos de fls. 47/58.

e) finalmente, por meio do TIF n.º 004, foi reiterada a solicitação acerca da apresentação das folhas de pagamento de todos os segurados (empregados,

contribuintes individuais e trabalhadores avulsos); GFIPs, GRFPs e GRFCs, com os comprovantes de entrega e eventuais retificações; lastros documentais relativos a todos lançamentos contábeis; e notas fiscais, faturas de prestação de serviços (inclusive canceladas).

No Relatório Fiscal, subitem 7.4, a autoridade lançadora registra que, dos documentos solicitados, o contribuinte apresentou tão-somente as notas fiscais canceladas.

Destaca que “a apresentação parcial dos documentos que alicerçaram a contabilidade repercutiu na lavratura do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória integrante desse processo, bem como, no lançamento do crédito por aferição indireta.”

Em conseqüência, concluiu (itens 8 e 9 do Relatório Fiscal):

*8. Ante todo exposto a Auditoria Fiscal realizada na empresa constatou, ao final, a existência de pagamentos efetuados a contribuintes individuais – pessoas físicas*

*– pelos serviços prestados a empresa no período fiscalizado. Tais segurados e seus pagamentos não foram declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) e tampouco transitaram pela folha de pagamento. Da mesma forma, as contribuições devidas não foram recolhidas à Seguridade Social, conforme determina a legislação vigente.*

*9. Essas pessoas físicas exerceram atividade como corretores de imóveis autônomos (também chamados de consultores imobiliários), e receberam, no período fiscalizado, pagamento de remuneração a título de comissão de vendas pelos serviços de intermediação imobiliária prestados à empresa auditada.*

A autoridade lançadora ressalta, no item 22 do Relatório Fiscal, que, paralelamente à auditoria realizada na empresa, e visando a comprovar a utilização de corretores na intermediação de vendas, foi oficiado o Conselho Regional dos Corretores de Imóveis de Santa Catarina – 11.º Regional – CRECI/SC (fl. 59), solicitando-se informação sobre eventuais fiscalizações realizadas por aquele órgão junto à empresa objeto do lançamento. Em resposta, o referido Conselho apresentou um auto de infração (fl. 62), lavrado contra a empresa, por utilização irregular de profissionais, “documento que ratifica a utilização de corretores sem os devidos registros no órgão competente.”

Em assim sendo, a autoridade lançadora, conforme item 16 do Relatório Fiscal, entendeu caracterizada a “**omissão** do contribuinte”, no tocante aos documentos requeridos, apresentados apenas em parte, “**além do fato de suas declarações e esclarecimentos prestados não merecem fé**, mormente a relação de pagamentos aos corretores, por não estarem respaldados na contabilidade e demais documentos da empresa” (Grifos no original.) – situações que autorizam a aplicação do disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional - CTN e no artigo 33, parágrafos 3.º e 6.º, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.”

No presente caso, restou evidenciado que a alegação da Recorrente quanto à suposta ausência de diligência da fiscalização não encontra amparo nos autos. Pelo contrário, verifica-se que o procedimento fiscal foi conduzido com observância estrita aos trâmites legais, com reiteradas intimações e concessões de prazo para apresentação da documentação exigida, sem que o contribuinte tenha atendido de forma integral às solicitações.

A narrativa constante do Relatório Fiscal comprova que a apresentação parcial dos documentos que alicerçaram a contabilidade repercutiu diretamente na lavratura do Auto de Infração, sendo inequívoco que houve omissão do contribuinte no tocante aos documentos requeridos, apresentados apenas parcialmente.

Cumprido ressaltar, que caberia ao Recorrente apresentar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do Fisco efetuar o lançamento, nos termos do art. 16, III, do Decreto 70.235/76 e do art. 373, II, do CPC:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Não basta a simples alegação genérica de ilegalidade ou ausência de provas por parte da autoridade fiscal, pois compete ao contribuinte apontar e comprovar, mediante documentação hábil e idônea, qual seria a correta apuração.

Com isso, o relatório aponta que foram identificados pagamentos a contribuintes individuais (corretores de imóveis autônomos) não declarados em GFIP, não lançados em folha de pagamento e sem o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, caracterizando, de forma inequívoca, infração à legislação previdenciária. A documentação obtida, inclusive por meio de ofício ao CRECI/SC, ratifica a utilização de corretores sem os devidos registros, reforçando a materialidade e autoria das infrações imputadas.

Portanto, diante da comprovação da conduta omissiva do contribuinte, do descumprimento do ônus probatório que lhe competia e da aplicação regular dos dispositivos legais cabíveis, não prosperam as alegações recursais.

Assim sendo, entendo sem razão o RECORRENTE.

### Do lançamento por aferição indireta

De início, entendo ser prudente tecer algumas considerações sobre a figura do lançamento por aferição indireta.

A aferição indireta é uma modalidade de lançamento por arbitramento, que por sua vez é um mecanismo colocado à disposição das autoridades fiscalizadoras para possibilitar a apuração do montante do tributo devido, nas hipóteses em que o contribuinte não cumpre sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias que possibilitam a verificação da base de cálculo tributária.

A regra geral de lançamento por arbitramento encontra-se no art. 148 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Como é possível observar do artigo anteriormente mencionado, o arbitramento tributário será utilizado sempre que *“sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”*. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Destaca-se que o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, mas apenas um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Sobre o tema, transcreve-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim:

Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

[...] **Como a contribuição não tem efeito de penalidade**, não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração.

(Cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398)

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento tem suporte no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. [...]

§ 3o Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

§ 4o Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 5o O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 6o Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Percebe-se do referido artigo, que o mesmo aplica na espécie “contribuições previdenciárias” a regra geral estabelecida no art. 148 do CTN, especificando quais são as condutas que ensejarão o arbitramento das contribuições devidas. Ensejam o arbitramento previdenciário: (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa.

Não é por acaso que o art. 33, §6º, traz de maneira literal que apenas os vícios contábeis relacionados ao registro real da (i) remuneração dos segurados, (ii) do faturamento e (iii) do lucro da empresa ensejará o arbitramento do tributo. Isto porque, tais grandezas econômicas são constitucionalmente elencadas como base de cálculo das contribuições sociais, nos termos do art. 195 da Constituição Federal, adiante transcrito:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
- b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
- c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como dito anteriormente, o arbitramento é um método de lançamento utilizado quando é impossível verificar a efetiva base de cálculo do tributo devido. Sendo estas grandezas econômicas a base de cálculo das referidas contribuições, apenas vícios que impossibilitem a sua verificação é que poderá ser justificativa para o arbitramento tributário

Assim, não é a simples “contabilidade irregular” que justifica, por si só, a aferição indireta. Somente haverá essa justificativa caso as irregularidades contábeis impeçam a aferição da grandeza econômica específica que é a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar.

Sobre o tema, segue posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO. A AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO IMPLICA EM VÍCIO FORMAL.

Uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de aferição dos fatos geradores e base de cálculo das contribuições previdenciárias diretamente na contabilidade e/ou documentos fiscais da empresa, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

(Acórdão nº 9202-008.348 – CSRF – Sessão de 20/11/2019)

Assim, vícios contábeis que impossibilitam a apuração do lucro da empresa apenas poderão ensejar o arbitramento da CSLL, ao passo em que vícios que impedem a verificação do faturamento ensejarão o arbitramento da CPRB e vícios relacionados a folha de pagamento implicará no arbitramento das contribuições previdenciárias sobre a folha.

Exemplificando, se uma empresa “A” reduziu seu lucro em 95% (noventa e cinco por cento), contabilizando despesas falsas com aquisição de insumos (notas frias), mas contabilizou corretamente sua folha e sua receita tributável, o vício contábil apontado poderá ensejar o arbitramento da CSLL, mas jamais das contribuições previdenciárias sobre folha ou da CPRB, posto que, através da análise da documentação da empresa (*folha de pagamento*, *GFIP*, *livro diário*, *DRE etc*), será possível identificar a base de cálculo tributável destas contribuições (*folha de pagamento e receita, respectivamente*).

Não se desconhece que, na prática, um vício contábil relacionado a uma das grandezas de riquezas indicadas pode ser um **indício** da existência de vício relacionada a outra. Isso ocorrerá, por exemplo, quando o valor da receita apurada pelo contribuinte se mostre desproporcional em face da mão de obra contabilizada. Todavia, a simples verificação da incompatibilidade não é indício suficiente para ensejar o arbitramento, devendo a fiscalização comprovar a efetiva falha na contabilização da riqueza que constitui a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar.

Sobre o tema, destaca-se posicionamento de Raphael Silva Rodrigues:

Entretanto, mesmo em face da situação supra referida, **a Fiscalização tem o ônus de comprovar que a divergência entre dados econômicos, notadamente receita aferida e montante de mão de obra empregada, decorre da falta de inclusão na folha de pagamentos do contribuinte do total de empregados segurados a seu serviço.** Isso porque a aparente distorção entre receita e mão de obra registrada pelo contribuinte pode decorrer da estrutura negocial utilizada.

Exemplo comum é o da obra de construção civil em que o empreiteiro se utiliza preponderantemente de subempreitada. **Nesse caso, a mão de obra própria registrada pelo empreiteiro pode ser bastante pequena se comparada com a receita decorrente do empreendimento, o que se justifica pelo fato de que a maioria ou grande parcela dos trabalhadores que laborarem na obra estarem vinculados às subempreiteiras.** A Fiscalização pode facilmente avaliar esse contexto, ao compatibilizar o valor da receita do contribuinte, o total da mão de obra registrada, os valores recolhidos a título de retenção na fonte dos serviços de subempreitada contratados e o porte do empreendimento. **O que não é correto é a consideração que a aparente distorção entre receita aferida e mão de obra registrada, de forma exclusiva, colocaria em descrédito a apuração e os recolhimentos de contribuições previdenciárias sobre a remuneração efetuadas pelo contribuinte, permitindo a aferição indireta.**

(Raphael Silva Rodrigues. AFERIÇÃO INDIRETA PREVIDENCIÁRIA: um procedimento fiscal excepcional. Publicado na R. Bras. Dir. Soc, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 116-140, jan./abr., 2018. Pgs. 116/140)

Conclui-se do exposto até o presente momento que:

- O arbitramento é uma forma de aferição do montante dos tributos devidos, nos casos em que for impossível verificar sua base de cálculo ante a ausência de declaração ou os esclarecimentos por parte do sujeito passivo, ou quando os documentos apresentados forem imprestáveis;
- O arbitramento é uma medida extremamente excepcional, que só poderá ser realizado quando for impossível auferir a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar;
- No caso do arbitramento das contribuições previdenciárias, ele apenas será possível quando ocorrerem as hipóteses previstas no art.33, §§3º e 6º da Lei

nº 8.212/1991. Isto é, (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa;

- Especificamente sobre a segunda hipótese de arbitramento das contribuições previdenciárias (*quando a contabilidade for imprestável*), as inconsistências contábeis devem possuir direta relação com a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar. A contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento apenas poderá ser arbitrada caso seja impossível obter, através da escrita contábil do sujeito passivo, a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados aos seus serviços;
- Cabe a fiscalização comprovar a efetiva existência dos vícios contábeis. Os simples indícios de vícios (*exemplo, incompatibilidade entre receita e mão de obra*), não são suficientes para justificar o arbitramento, quando a fiscalização não comprovar que a causa deste indício foi a falha na contabilização da riqueza que constitui a base de cálculo do tributo que se pretende arbitrar (*mantendo o mesmo exemplo, a incompatibilidade foi ocasionada por ausência de registro da mão de obra, comprovado pelos fatos e documentos X, Y e Z*).

Findado estes esclarecimentos prévios, analisar-se-á as razões que ensejaram no caso concreto o arbitramento das contribuições previdenciárias.

Em primeiro plano, entendo pertinente trazer a síntese fática apresentada pela DRJ de Origem, acerca dos critérios utilizados pela fiscalização para realização do lançamento por arbitramento:

*“- O valor usado como referência para obtenção da comissão paga aos corretores de imóveis é aquele consignado nas notas fiscais apresentadas à fiscalização;*

*- Sobre a quantia discriminada na nota fiscal, foi considerado um percentual desta como remuneração paga aos corretores envolvidos naquela negociação;*

*- Como comissão pela venda considerou-se o percentual determinado pela Tabela de Honorários de Serviços Profissionais homologada pelo CRECI-SC, em sessão plenária de 29/11/2007, como segue:*

*a) Pelo agenciamento - 10% dos honorários auferidos pela empresa.*

*b) Pela corretagem - 40% dos honorários auferidos pela empresa;*

*- A base de cálculo da contribuição da empresa foi considerada como sendo o valor resultante do somatório desses percentuais, para cada uma das notas fiscais;*

*- A contribuição do segurado (a qual a empresa não pode se eximir por força do artigo 33, § 5.º, Lei n.º 8.212/1991) foi calculada sem se especificar para qual corretor este ou aquele valor foi pago, já que essa informação foi buscada junto a empresa de diversas formas, inexitosamente. Para sua obtenção, portanto, foram*

*considerados os valores de 40% (quarenta por cento) da nota fiscal e de 10% (dez por cento) desta, separadamente, como sendo pagos a corretores distintos. Obtidos esses valores, foi observado o limite máximo do salário-de-contribuição vigente em cada competência. Caso um ou os dois valores obtidos ultrapassassem individualmente esse limite, o salário-de-contribuição foi considerado como sendo o limite máximo; não o ultrapassando, os valores originalmente calculados foram considerados salários-de-contribuição.*

*- A competência da remuneração foi considerada como sendo o mês da emissão da nota fiscal; (Os destaques constam no original.)*

Os valores das contribuições devidas, obtidos a partir das notas fiscais da empresa, e totalizados por competência, encontram-se demonstrados na planilha “Cálculo das Contribuições da Empresa e do Segurado” (fls. 29/35).

Do procedimento de fiscalização

No caso, verifica-se que a impugnante, em resposta ao TIF n.º 001 – por meio do qual havia sido intimada a apresentar, dentre outros elementos, recibos de pagamentos referentes a comissões relativas à intermediação de vendas de imóveis e folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos) –, declarou expressamente (correspondência de fl. 43) que todos os documentos disponíveis já haviam sido apresentados, “por ocasião do atendimento do TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL, em 04.12.2014.”

Nada mais haveria, portanto, a apresentar à autoridade fiscal. Todavia, em resposta ao TIF n.º 003, o contribuinte apresentou a relação de pagamentos de comissões e os recibos de fls. 46/58.

Ou seja: a impugnante, que inicialmente afirmara expressamente já haver apresentado à autoridade lançadora todos os documentos de que dispunha, posteriormente, em decorrência do TIF n.º 003, disponibilizou a essa mesma autoridade relação de pagamentos de comissões, acompanhada dos respectivos recibos – pagamentos esses que não constavam das folhas de pagamento, GFIPs ou contabilidade da empresa, nem foram oferecidos à tributação.

Também não se pode olvidar, no caso, do Auto de Infração n.º 3920, lavrado pelo CRECI/SC em desfavor da impugnante, pela utilização irregular de profissional não inscrito junto àquele Conselho.

Quanto às bases de cálculo consideradas nos lançamentos, constata-se:

A um, que a relação de pagamentos de fl. 46 e respectivos recibos comprova que a empresa efetuou pagamentos a corretores de imóveis pessoas físicas (Relatório Fiscal, subitem 7.3 e item 15) – embora não se possa concluir, haja vista a falta de outros elementos de prova produzidos pela impugnante, que somente esses pagamentos de comissões foram efetuados pela empresa no período, ou que somente receberam comissões os corretores arrolados na referida lista;

A dois, que esses trabalhadores e os pagamentos de comissões por eles percebidos não foram declarados nas GFIPs da empresa, nem constaram de suas folhas de pagamento – assim como não foram recolhidas as contribuições devidas à Seguridade Social (Relatório Fiscal, item 8);

A três, que a relação de pagamentos, com os respectivos recibos assinados pelos corretores, embora comprove a existência desses profissionais como integrantes de equipes de vendas da imobiliária, não se encontra respaldada na contabilidade, nem nos demais documentos da empresa (Relatório Fiscal, itens 15 e 16); e A quatro, que os documentos que alicerçaram a contabilidade foram apresentados apenas em parte, fato que repercutiu na lavratura do AI n.º DEBCAD 51.056.456-9, por descumprimento de obrigação acessória, “bem como, no lançamento do crédito por aferição indireta” (Relatório Fiscal, subitem 7.4 e item 16).

Tais fatos, de uma parte, autorizam a conclusão a que chegou a autoridade lançadora, no sentido de que a impugnante efetivamente utilizou e remunerou os serviços de corretores de imóveis não incluídos em folha de pagamento, nem declarados em GFIP; e, de outra parte, dão conta de que a impugnante, a seu turno, não logrou comprovar, pelo mínimo, que a relação de fl. 46 representaria a totalidade dos corretores de imóveis remunerados por ela – o que ensejou a adoção, no caso, da aferição indireta para apuração das bases de cálculo utilizadas nos lançamentos impugnados.

Também não procede o entendimento do contribuinte, no sentido de que, no TIF n.º 004, estar-lhe-ia sendo exigida a produção de provas inexistentes.

No referido termo de intimação, foi solicitada a apresentação dos seguintes documentos:

- Folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos)
- GFIP, GRFP e GRFC com comprovantes de entrega e eventuais retificações
- Lastros documentais relativos a todos os lançamentos contábeis
- Notas fiscais, faturas de prestação de serviços (inclusive canceladas)

Conforme esclarece o subitem 7.4 do Relatório Fiscal, o TIF n.º 004 foi emitido, “reiterando a apresentação de folhas de pagamentos incluindo contribuintes individuais, GFIP com eventuais retificações, Notas Fiscais canceladas, bem como, todos os documentos que embasaram os lançamentos contábeis.”

A inclusão dos contribuintes individuais nas folhas de pagamento e GFIPs da empresa constitui obrigação legal desta, “ex vi” o que estabelecem, respectivamente, (a) o artigo 32, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o artigo 225, inciso I, e parágrafo 9.º, do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999; e (b) o artigo 32, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, acrescentado pela Lei n.º 9.528, de

10 de dezembro de 1997, e alterado pela Medida Provisória n.º 449, de 04 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.

As notas fiscais canceladas foram apresentadas.

Não há, quanto a estes documentos, que se falar em exigência de “provas inexistentes”.

Quanto aos documentos que embasaram os lançamentos contábeis, sendo eles inexistentes, tal fato confirma a correta utilização, “in casu”, da aferição indireta, forte no parágrafo 6.º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91, haja vista a imprestabilidade da contabilidade da empresa. É o que se conclui ante a afirmação da impugnante, no sentido da inexistência dos documentos que embasaram os lançamentos constantes de sua contabilidade.

No tocante à autuação da empresa, efetuada pelo CRECI/SC, pela facilitação do exercício da profissão a Thomas Carvalho de Matos Fernandes, não inscrito junto àquele órgão, observe-se que esse cidadão consta na relação de fl. 46, apresentada pelo contribuinte.

Quanto aos critérios adotados pela autoridade lançadora, encontram-se eles descritos detalhadamente no item 17 do Relatório Fiscal, supratranscrito, não havendo a impugnante se desincumbido do ônus, que lhe competia, forte no artigo 28 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, combinado com o artigo 373, inciso II, do vigente Código de Processo Civil, de fazer prova acerca da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública. Limitou-se, tão-somente, a apontar sua inconformidade quanto ao fato de a autoridade fiscal haver considerado os valores de todas as notas fiscais emitidas pela empresa no período; e a trazer aos autos cópias das DIMOBs do exercício de 2011 (fls. 161/193) – já apresentadas durante o procedimento de auditoria fiscal – e dos comprovantes de inscrição dos sócios Clevis Adriano Koakoski e Alexandre Chede junto ao CRECI/SC (fls. 194/196).

Posteriormente, foram colacionadas as declarações de fls. 207/210, que serão objeto de exame mais adiante.

Não há, destarte, que se falar em subjetividade da autoridade fiscal ou em inexistência de justificação em elementos probatórios, nem por via de consequência, quanto a estes aspectos, em inépcia dos atos fiscais impugnados.”

Verifica-se, no presente caso, que a fiscalização lavrou o Termo de Início de Fiscalização solicitando, de forma expressa, a apresentação de documentos contábeis e fiscais necessários à verificação da regularidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos corretores de imóveis vinculados à empresa. Não obstante as oportunidades concedidas, o contribuinte apresentou documentação parcial e incompleta, omitindo registros essenciais para a apuração correta dos valores devidos.

A conduta omissiva do sujeito passivo ficou ainda mais evidente diante do fato de que parte dos documentos solicitados somente foi apresentada após a lavratura do TIF n.º 003, ou

seja, em momento posterior à primeira intimação, quando a autoridade fiscal já havia identificado a insuficiência dos elementos inicialmente disponibilizados. Essa circunstância inviabilizou a análise direta e precisa das operações e pagamentos realizados no período objeto da ação fiscal, impedindo a individualização dos valores pagos a cada corretor e, por consequência, o cálculo direto das contribuições incidentes.

Nessa situação, a legislação previdenciária prevê solução específica. O art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991 estabelece que, na ausência de documentação idônea ou quando esta for apresentada de forma deficiente, a fiscalização está autorizada a proceder à aferição indireta da base de cálculo das contribuições. Trata-se de medida excepcional, porém plenamente legítima, justamente para evitar que a falta de cooperação do contribuinte resulte na ineficácia da cobrança do tributo devido.

A metodologia adotada pela fiscalização foi objetiva e coerente. Utilizou-se como base de cálculo o faturamento apurado nas notas fiscais emitidas pela empresa, aplicando-se sobre esse montante os percentuais previstos na Tabela de Honorários homologada pelo Conselho Regional de Corretores de Imóveis de Santa Catarina (CRECI-SC). Além disso, observou-se o limite máximo do salário de contribuição vigente em cada competência, o que demonstra que a autoridade fiscal, mesmo diante da omissão do contribuinte, atuou com cautela e dentro dos parâmetros legais.

O RECORRENTE argumenta, ainda, que não foi lavrado termo específico de arbitramento e que o procedimento careceu de motivação. Entretanto, tal alegação não prospera. O próprio Relatório Fiscal apresentou, de forma clara e fundamentada, os elementos que justificaram a aferição indireta: (i) a omissão do contribuinte na entrega da documentação completa e idônea; (ii) a impossibilidade de apuração direta da base de cálculo; e (iii) a adoção de parâmetros técnicos reconhecidos pelo mercado. Reitera-se que não há, portanto, qualquer nulidade formal a ser reconhecida.

No tocante ao alegado desrespeito aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, também não assiste razão ao RECORRENTE. A escolha da tabela do CRECI-SC como parâmetro não é arbitrária, mas sim tecnicamente adequada para estimar o valor das comissões pagas aos corretores de imóveis, tratando-se de referência oficial do setor.

Por fim, a ausência de individualização das contribuições por beneficiário não invalida o lançamento.

Entendo que, no presente caso, o RECORRENTE tenta se beneficiar, através de sua via argumentativa, da sua própria omissão.

Diante do exposto, e considerando que o lançamento se encontra devidamente motivado, amparado por dispositivos legais expressos e construído com base em parâmetros técnicos adequados.

Assim sendo, entendo sem razão o RECORRENTE.

**Multa por Descumprimento de Obrigação Acessória. CFL 35**

Por fim, a contribuinte afirma ser insubsistente a multa aplicada por ter deixado de “apresentar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou os esclarecimentos necessários à fiscalização”.

Em síntese, a contribuinte afirma não subsistir o lançamento da multa pois “apresentou à fiscalização as notas fiscais que embasaram os ingressos computados em sua escrituração fiscal, assim como as folhas de pagamento, GFIPs e comprovantes de pagamento, que denotam os valores pagos aos segurados”. No entanto, argumenta que os documentos pretendidos pela fiscalização (planilha com os valores supostamente pagos a contribuintes individuais não registrados na folha de pagamento, a título de comissão) não existiriam.

Afirma não ter obrigação de manter contrato escrito com cada intermediação de imóvel, nem o controle financeiro dos repasses realizados.

Entende que a exigência de documentos alheios à legislação tributária obsta a caracterização de descumprimento de obrigação acessória apta a desencadear a incidência da sanção pecuniária, como ocorreu no caso concreto.

Ademais, argumenta que o trecho “na forma por ele estabelecida” constante do artigo 283, II, “b” do Regulamento da Previdência Social necessitaria de um veículo normativo compreendido no conceito de legislação tributária para que possa surtir os efeitos vinculativos ao contribuinte para a atividade de fiscalização, ensejadora de descumprimento de obrigação acessória, o que não houve no presente caso.

Contudo, não concordo com o pleito do RECORRENTE.

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

A presente autuação encontra-se amparada na obrigação legal prevista no art. 32, III da Lei nº 8.212/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

O RPS dispõe o seguinte:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

(...)

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

(...)

b) deixar a empresa de apresentar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou os esclarecimentos necessários à fiscalização;

Estamos a tratar de um dever instrumental do contribuinte em apresentar informações cadastrais, contábeis e financeiras relacionados às contribuições sociais previdenciárias, as chamadas obrigações tributárias acessórias (art. 113, § 2º, do CTN). Referidas infrações, estão previstas na legislação tributária e acarretam a imposição de multa pecuniária.

Destarte, há no ordenamento jurídico uma clara distinção entre o dever de pagar o tributo e a multa decorrente de uma sanção, pela ausência do dever instrumental de praticar uma conduta no interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos.

No presente caso, o Relatório Fiscal expõe que a multa foi aplicada “*em razão da empresa não apresentar todos os lastros documentais pertinentes aos lançamentos contábeis constantes do Livro Diário nº 6*” (fl. 20). Ainda de acordo com a autoridade fiscal, foram feitas diversas intimações a fim de solicitar documentos relativos aos pagamentos efetuados a título de comissão de venda a corretores autônomos, a documentação oficial que dava lastro aos referidos pagamentos deixou de ser apresentada.

Em determinado momento da fase fiscalizatória, consta a informação de que foi apresentada “*uma relação de pagamentos com recibos acostados, fato que comprova que a empresa realmente efetuou pagamentos a corretores de imóveis pessoas físicas*” (fl. 21). Essas informações foram acostadas às fls. 45/58 e, na ocasião, a contribuinte alegou o seguinte:

Corno não estamos encontrando os documentos solicitados, providenciaremos um relatório dos pagamentos feitos à corretores. O levantamento, dos valores, está sendo feito usando de nossas lembranças, de quais operações imobiliárias foram, também, intermediadas com corretores. Como isto está demandando um tempo maior do que o previsto e concedido em sua intimação, solicitamos um prazo adicional de 10 dias.

Neste sentido, concordo com a autoridade fiscal, pois, em havendo indubitável pagamento a título de comissões, é dever da contribuinte manter escrituração dos registros contábeis e dos documentos que os embasaram, mormente por se tratar de valores que interessam a administração tributária, por consistir em base para o lançamento das contribuições previdenciárias devidas.

Ademais, percebe-se que não se pode cogitar a inexistência da documentação, como cogita a contribuinte, pois há informação nos autos de que ocorreram pagamentos a pessoas físicas a título de comissão, os quais não foram registrados nas folhas e GFIPs apresentadas à fiscalização. Portanto, se a documentação não existe, como afirma a autuada, esta ausência deve-se ao descumprimento de uma obrigação por parte da contribuinte de conservar os comprovantes dos lançamentos contábeis.

Em julgamento da DRJ, o julgador de piso explica de forma clara e direta que não há como considerar os documentos solicitados como alheios à legislação tributária, conforme abaixo:

Quanto aos documentos que embasaram os registros contábeis da empresa, não há como considerá-los alheios à legislação tributária. Veja-se, nesse sentido, o disposto no parágrafo único do artigo 195 do CTN, que estabelece:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos

comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e **os comprovantes dos lançamentos neles efetuados** serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. (Grifou-se.)

Assim também nos termos do parágrafo 1.º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, e nº artigo 231 do RPS, que determinam:

Lei n.º 8.212/91

Art. 33. [...]

§ 1.º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, **o exame da contabilidade das empresas**, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Grifou-se.)

RPS

Art. 231. É prerrogativa do Ministério da Previdência e Assistência Social, do Instituto Nacional do Seguro Social e da Secretaria da Receita Federal **o exame da contabilidade da empresa**, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestarem todos os esclarecimentos e informações solicitados. (Grifou-se.)

Não há, portanto, que se falar em exigência de documentos alheios à legislação tributária, no tocante aos documentos que embasaram os registros contábeis da empresa – que não foram disponibilizados à autoridade fiscal, ensejando a lavratura do AI n.º DEBCAD 51.056.456-9.

Quanto à exigência de “informações inexistentes”, cabe observar, a um, que a empresa não foi autuada pela não prestação de informações, mas pela não apresentação de todos os documentos que embasaram seus registros contábeis; e, a dois, que a própria impugnante, ao contrário do que alega, apresentou indícios da existência de pagamentos a contribuintes individuais, a título de comissão, não registrados em suas folhas de pagamento e GFIPs. Veja-se, nesse sentido, a relação e recibos de fls. 46/58.

Neste ponto, tendo em vista que a RECORRENTE reiterou os argumentos da impugnação, e em atenção ao disposto no art. 114, §12, inciso I, do RICARF, adoto como razões de decidir a fundamentação exarada na decisão recorrida proferida pela DRJ de origem, por concordar com seu teor.

Portanto, entendo por manter o lançamento da multa CFL 35.

### **CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário para REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**